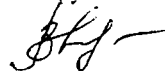


0-497357

На правах рукописи



ЗВЕРЕВА Екатерина Вячеславовна

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
И АУДИТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛЫХ
ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Тольятти - 2012

Работа выполнена на кафедре экономики, финансов и бухгалтерского учета
Тольяттинского государственного университета.

Научный руководитель - канд. экон. наук, доцент
Сахчинская Наталья Сергеевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Исаев Евгений Сергеевич,
Саратовский государственный социально-
экономический университет, профессор кафедры
бухгалтерского учета
- канд. экон. наук, доцент
Грушко Елена Сергеевна,
Тверской государственный университет, зав.
кафедрой бухгалтерского учета

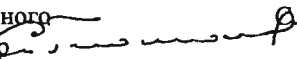
Ведущая организация - Оренбургский государственный университет

Защита состоится 16 мая 2012 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационно-
го совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-
экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Сара-
товский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государст-
венного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 13 апреля 2012 года.



Ученый секретарь диссертационного
совета, д-р экон. наук, профессор  В.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Реформирование экономики России невозможно без развития различных форм хозяйствования, важное место среди которых занимают малые производственные предприятия. Рост числа малых предприятий достаточно стремителен и в 2010 году по сравнению с 2009 годом число малых предприятий увеличилось на 254,1 тыс. единиц или на 19,2%. Таким образом, налицо стабильность присутствия этого вида субъектов в экономической жизни страны: 1 577,1 тыс. хозяйствующих субъектов этой категории в 2010 г. по сравнению с 1 323 тыс. в 2009 г. Значительную часть которых составляет производственный сектор - более 30%. Массовый охват малыми предприятиями всех сфер внутреннего рынка, в особенности производственной сферы, способствует обеспечению устойчивости развития экономики страны и улучшению социально-экономического климата. Производственная сфера выступает одной из наиболее благоприятных отраслей для развития предпринимательской деятельности в малом бизнесе, которому требуется овладение технологиями системного анализа, прогнозирования, планирования и учета. Поэтому совершенствование финансового и налогового учета в этой сфере, моделирование учетных процедур, позволяющих осуществлять оперативное управление малым предприятием, несомненно, являются актуальными задачами.

Сложность и несовершенство налогового законодательства, жесткий контроль его соблюдения приводят к тому, что вся деятельность бухгалтерской службы малых производственных предприятий (далее - МПП) направлена на обеспечение налогового учета, то есть главная функция бухгалтерского учета, как обеспечение информацией процесса управления организацией, остается нереализованной. Кроме того, имеющиеся научные разработки, уровень экономических исследований ориентирован на бухгалтерский учет при обычной системе налогообложения. Однако, теоретические, методические и практические аспекты учета в малом бизнесе при различных налоговых режимах не получили должного развития, в связи с чем требуются углубленные исследования в этой области.

Важное значение для дальнейшего развития таких предприятий имеет решение проблемы создания адекватной системы контроля за их деятельностью в соответствии с требованиями рыночной экономики. Анализ статистических данных показал, что малые предприятия, подлежащие обязательному аудиту, относятся в большей мере к производственному сектору. Так в 2010 году было проведено более 900 тыс. аудиторских проверок малых предприятий, из которых на долю производственных приходилось более 60%. Однако, существующая методика аудита фактически не учитывает специфику данной категории организаций: особенность учета производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции, а также уменьшение налогооблагаемой базы за счет затрат. Поэтому разработка рекомендаций по совершенствованию методики аудиторской проверки, основанных на адаптации общих принципов аудиторских стандартов к специфике деятельности предприятий малого бизнеса, является наиболее острой.

Другим важным аспектом в управленческой деятельности является возможность применения ряда показателей, анализирующих финансовую устойчивость, но трудоемкость учета и сложность формирования отчетности на большинстве МПП, не позволяет проводить подобный анализ, что осложняет деятельность руководства в принятии обоснованных управленческих решений.

Все это подтверждает актуальность темы исследования и необходимость её теоретического, методологического и практического развития. В сложившихся условиях научный анализ проблем учетного и аналитического обеспечения деятельности субъектов малого предпринимательства обладает высокой теоретической и практической значимостью, так как формирование современной и эффективной системы поддержки деятельности малого бизнеса имеет первостепенное значение для функционирования экономики страны.

Степень разработанности проблемы. Несмотря на то, что малое предпринимательство в современной России имеет недолгую историю развития, проблемы развития малого бизнеса и, в частности, вопросы его учетно-аналитического обеспечения нашли достаточно широкое отражение в ряде теоретических и прикладных исследований.

Научные основы учета и анализа в малом бизнесе заложены глубокими исследованиями общетеоретических и методологических вопросов учета, аудита и анализа деятельности субъектов предпринимательства, проведенными такими известными российскими специалистами, как Н.Г. Агурбаш, В.Д. Андреев, В.И. Бариленко, С.А. Бороненкова, Н.А. Бортник, С.М. Бычкова, А.В. Виленский, В.И. Власов, Г.Н. Гогина, М.А. Горенбургов, В.Я. Горфинкель, Ю.А. Данилевский, Д.А. Ендовицкий, О.В. Ефимова, В.Б. Ивашкевич, М.Ю. Ильичева, Н.Т. Лабынцев, М.Г. Лапуста, Н.П. Любушин, В.В. Ковалев, М.В. Мельник, Е.В. Никифорова, В.И. Подольский, Р.Р. Рахматуллина, Р.Л. Сабанин, Т.М. Садыкова, Л.В. Сотникова, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шерemet. Международный опыт деятельности малых производственных предприятий отражен в фундаментальных работах таких зарубежных авторов, как Э.А. Адамс, Р. Додж, Ф. Котлер, Дж.К. Лоббек, Р. Мантгомери, В.М. О'Рейлли, Ж. Ришар, Дж. Робертсон.

Научные труды названных авторов широко известны и признаны среди ученых-экономистов. Вместе с тем, полного решения задач, стоящих перед бухгалтерской и аналитической наукой в области информационного обеспечения деятельности МПП - нет, и современные изменения в экономике ставят все новые проблемы, требующие обобщения и изучения накопленного как отечественного, так и зарубежного опыта. Сложность проблем учетно-аналитического сопровождения системы учета хозяйствующих субъектов малого бизнеса усугубляется недостаточным количеством специализированных научных работ монографического характера, ориентированных на отечественных специалистов.

Дискуссионность и недостаточная разработанность многих вопросов деятельности малых производственных предприятий обусловили выбор темы диссертации, определили цель, задачи и структуру научного исследования.

Цель диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка эффективного методического обеспечения и аудита деятельности малых производственных предприятий, направленного на совершенствование

ование учетных, аудиторских и аналитических процедур, способствующих повышению эффективности управления малым производственным предприятием.

Задачи исследования. Для достижения поставленной цели в исследовании обозначены следующие задачи:

- определить требования к системе учетно-аналитической информации о деятельности малого производственного предприятия и особенности ее построения;
- рассмотреть научные основы и проблемы проведения аудита деятельности малых производственных предприятий;
- определить вариантность организации учетного отражения хозяйственных операций в учетной политике малых производственных предприятий;
- предложить механизм сближения бухгалтерского и налогового учета МПП;
- рассмотреть требования МСФО и возможность их реализации в учете МПП;
- проанализировать современную информационную базу проведения аудита деятельности малого производственного предприятия;
- рассмотреть общие и специальные методики аудита хозяйственных операций малых производственных предприятий;
- проанализировать модели финансовой устойчивости МПП и их использование.

Предметом исследования выступил комплекс теоретических и прикладных вопросов, связанных со становлением, развитием, организацией и созданием более совершенной системы бухгалтерского, налогового учета и аудита, обеспечивающей повышение эффективности деятельности МПП.

Объектом исследования стала практика учета, аудита и анализа деятельности малых производственных предприятий г. Самары и г. Тольятти.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. Применялись общенаучные и специальные методы исследования - анализ, синтез, индукция и дедукция, логический, комплексный и системные подходы к оценке экономических явлений, тестирование и опрос как методы получения информации о деятельности малых производственных предприятий. Системный подход применялся для разработки концепции экономического анализа деятельности малых производственных предприятий, концепции внутреннего аудита, концепции взаимодействия бухгалтерского и налогового учета их деятельности. Комплексный подход к проблеме обусловил проведение исследований не только в области организации учета, аудита и анализа на малых предприятиях, но и в смежных отраслях, включая управление, управленческий учет и внешний аудит.

Теоретическую базу диссертационного исследования составляют труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам теории и методологии бухгалтерского и налогового учета, анализа и внутреннего контроля деятельности МПП. Диссертационная работа базируется на основных положениях законодательных и нормативных документов Правительства РФ, Минфина России, международных стандартов учета, отчетности и аудита.

Информационной базой работы послужили нормативно-правовые акты Российской Федерации в области регулирования деятельности субъектов малого биз-

неса, статистические данные, информация бухгалтерской (финансовой) отчетности МПП, а также публикации, размещенные в Интернете.

Научная новизна проведенного исследования заключена в решении проблемы формирования для МПП современных концепций системы бухгалтерского и налогового учета, анализа и аудита.

Основныс результаты исследования, определяющего научную новизну и выносимые на защиту, заключается в следующем:

- определены существенные качественные характеристики информации, формируемой в бухгалтерской отчетности МПП, и установлена иерархия выделенных характеристик по степени их важности: понятность, сопоставимость, уместность и надежность;

- разработана необходимая в целях принятия оптимальных управленческих решений схема формирования информационных потоков малых производственных предприятий на основе выделения учетных (учетная политика, первичная документация и график документооборота, формы отчетности и налоговые декларации) и внеучетных (договор о поставке, внутреннее положение о формировании затрат, приказ о затратной политике) источников информации;

- предложен рабочий план счетов МПП с расширенным уровнем аналитических субсчетов по наименованию и принадлежности, а также разработан документооборот по бизнес-единицам МПП;

- разработана методика перехода с упрощенной системы налогообложения и ЕНВД на общую, предполагающая особый порядок формирования информации с использованием ведомости регистрации фактов хозяйственной жизни МПП, которая не только регистрирует все хозяйственные операции экономического субъекта, но и отражает их методом двойной записи;

- предложен механизм сближения бухгалтерского и налогового учета через разработку одинаковых элементов учетной политики, устраняющих противоречие между ними;

- даны предложения по совершенствованию национальных бухгалтерских стандартов в соответствии с переходом на МСФО, заключающиеся в сближении концептуальных основ учета и отчетности, а также предполагающие уточнение порядка учета материальных расходов, учета затрат, связанных с амортизацией основных средств на МПП;

- представлена комплексная методика внутреннего аудита деятельности малых производственных предприятий и даны предложения по формированию нового аудиторского положения "Аудит МПП";

- разработаны аналитические модели оценки финансовой устойчивости МПП с использованием предложенной системы показателей, включающей коэффициент устойчивости экономического роста малого производственного предприятия, коэффициент устойчивого развития (стабилизации), рентабельность с позиции предприятия, рентабельность инвестированного капитала с позиции предприятия.

Теоретическая и практическая значимость. Результаты исследования могут быть полезны для совершенствования нормативной базы, регулирующей учет, анализ и аудит деятельности МПП, а также при проведении научных исследований в рамках затрагиваемых проблем. Практическая значимость полученных автором ре-

зультатов определяется возможностью широкого использования в практике деятельности малых производственных предприятий предлагаемой методики совмещения налогового и бухгалтерского учета, методики анализа финансовой устойчивости и проведения внутреннего аудита.

В частности практическую значимость имеют:

- методика организации системы учета на МПП при совмещении общего и специального режимов налогообложения;
- рекомендации по введению разработанных регистров бухгалтерского и налогового учета, стандарта внутреннего аудита;
- предложения по совершенствованию организации и методологии осуществления системы внутреннего контроля, включающие элементы анализа и внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах малого предпринимательства.
- новые методические подходы к экономическому анализу, в частности, анализу финансовой устойчивости малых предприятий в зависимости от применяемого режима налогообложения.

Апробация работы. Основные положения диссертации докладывались автором и обсуждались на международных, всероссийских и межвузовских научно-практических конференциях, проходивших в 2009-2011 гг. в Тольяттинском государственном университете, Самарской гуманитарной академии, Казанском технологическом университете, Самарском государственном университете путей сообщения и других.

Основные результаты исследования опубликованы в 16 работах общим объемом 5,9 п.л., в том числе в 5 публикациях объемом 2,2 п.л. в рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК.

Прикладные аспекты диссертационного исследования получили реализацию в практической деятельности ряда малых производственных предприятий (ЗАО "Атекс", ООО АМК "Альянс" и др.) а также в работе аудиторской фирмы ООО Аудиторская организация "КОНСТАНТА". Отдельные теоретические и методические положения диссертации нашли применение в учебном процессе НОУ ВПО "Самарская гуманитарная академия" при преподавании дисциплин "Анализ финансовой отчетности", "Налоги и налогообложение", "Аудит налогообложения", "Комплексный экономический анализ", "Налоговый учет и отчетность", "Бухгалтерский финансовый учет". Практическое использование результатов диссертационного исследования подтверждено справками о внедрении.

Объем и структура диссертации. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач.

Введение

Глава 1. Основы формирования и обеспечения достоверности учетно-аналитической информации о деятельности малых производственных предприятий

1.1. Требования к системе учетно-аналитической информации о деятельности малого производственного предприятия и особенности ее построения

1.2. Научные основы и проблемы проведения аудита деятельности малых производственных предприятий

Глава 2. Организация учета в малых производственных предприятиях и совершенствование его обеспечения

2.1. Вариантность организации учетного отражения хозяйственных операций в учетной политике малых производственных предприятий

2.2. Методическое обеспечение ведения бухгалтерского и налогового учета при совмещении общего и специальных режимов налогообложения

2.3. Реализации требований МСФО в учете малого производственного предприятия

Глава 3. Развитие методического обеспечения аудита и анализа в деятельности малых производственных предприятий

3.1. Современная информационная база проведения аудита деятельности малого производственного предприятия

3.2. Общие и специальные методики аудита хозяйственных операций малых производственных предприятий

3.3. Аналитические модели финансовой устойчивости малого производственного предприятия и их использование

Заключение

Список используемых источников

Приложения

Список использованной литературы содержит 215 источников. В работе 8 приложений, 34 таблицы и 21 рисунок. Объем работы составляет 200 страниц.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Выполненное исследование по деятельности малых производственных предприятий позволяет сформулировать следующие группы проблем, имеющих научное и практическое значение для развития российского бухгалтерского учета, налогообложения, аудита и анализа на современном этапе.

Первая группа проблем связана с проработкой основ формирования и обеспечения достоверности учетно-аналитической информации о деятельности малых производственных предприятий.

Проводимое в данном направлении исследование исходило из того, что основным направлением развития бухгалтерского учета и отчетности является повышение качества информации, формируемой в них. Мировой опыт показывает, что характеристики, определяющие полезность информации, достигаются непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности.

Во всех концептуальных основах финансового учета и отчетности качественные характеристики учетной информации, как правило, совпадают. Основными качественными характеристиками финансовой информации в соответствии с международными стандартами являются значимость, надежность, сопоставимость, понятность. От соблюдения данных качественных требований зависит в конечном итоге полезность информации бухгалтерского учета и отчетности для принятия решений пользователей. Иерархия качеств, отделяет качества, специфические для пользователей, от качеств, свойственных самой информации. Поэтому при харак-

теристике качеств учетной информации МПП, в первую очередь, выделяется такое качество, как понятность или воспринимаемость.

Качественные характеристики являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. В работе обоснована необходимость выделения четырех существенных качественных характеристик информации, формируемой в бухгалтерской отчетности МПП: понятность, сопоставимость, уместность и надежность (Рис.1). Две первые характеристики касаются представления информации, две последующие - ее содержания.



Рис. 1. Иерархия качественных характеристик информации, формируемой в бухгалтерской отчетности МПП

Несмотря на широкое использование понятия "качество учетно-аналитической информации", в настоящее время отсутствует его общепринятая трактовка. В диссертации дано определение категории качество учетно-аналитической информации - свойство информации, учитывать степень практической пригодности, возможность использования в бухгалтерском учете и отчетности, экономическом анализе информации для достижения целей развития предприятия в процессе управления и принятия успешных решений при осуществлении производственной деятельности.

Из данного определения следует, что качество учетно-аналитической информации - это, прежде всего, качество системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и анализа. Без знания и строгого соблюдения общеустановленных правил, принципов и вариантов организации, методики и техники ведения бухгалтерского учета нельзя рационально организовать работу бухгалтерии и правильно отражать хозяйственные операции.

Проведенные в ходе диссертационного исследования сравнительный анализ практики организации учета и анализа малых производственных предприятий по-

зволит сделать вывод о том, что на многих из них отсутствует экономически обоснованный подход к процессу формирования учетно-аналитической информации. Исследование современного состояния учетно-аналитического информационного обеспечения деятельности МПП выявляет тенденцию к упрощению ведения бухгалтерского учета и недостаточное внимание к внедрению управленческого учета, что объясняется стремлением предприятий минимизировать издержки, связанные с управлением.

Низкая оперативность, непрозрачность, недостаточность, ненадлежащая структуризация учётных данных, полученных на основе традиционных методик, а также отсутствие комплексного механизма аналитического обеспечения обработки учётных данных делают процесс принятия управленческих решений по управлению специфической деятельностью МПП практически неосуществимым. В целях восполнения этого недостатка в диссертации разработаны потоки формирования учетно-аналитической информации о деятельности малых производственных предприятий на основе выделения учетных и внеучетных источников информации, с целью принятия оптимальных управленческих решений (Рис. 2).



Рис. 2. Потоки формирования учетно-аналитической информации о деятельности МПП

Представленная модель формирования информационных потоков МПП обеспечивает достаточность и чёткость во взаимном информационном обеспечении таких предприятий с целью выработки оптимального для деятельности предприятия управленческого решения. В качестве основных элементов бухгалтерского учёта, позволяющих формировать информационную базу для принятия управленческих решений, выделены базовые показатели и формы отчетов, которые позволяют предоставить всю необходимую информацию с определённой степенью обобщённости. На основе данных таких отчетов формируется достаточная и оперативная информационная база для расчета совокупности базовых показателей, оценивающих различные аспекты производственной деятельности. Полученные данные используются для расчета налогооблагаемой базы. Однако если предприятие применяет общую систему налогообложения, то в налоговом учете отдельно формируются базовые показатели налогообложения. После этого, учетные данные выступают исходными для определения расчетных показателей анализа.

Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета на МПП требует разработки такого подхода, когда налоговые расчеты полностью строятся на данных системного бухгалтерского учета, и сумма налога определяется непосредственно в системе бухгалтерских записей. При этом вопросы сближения бухгалтерского и налогового учета и формирование единого регистра становятся первостепенной задачей.

Вторая группа проблем связана с проработкой аспектов бухгалтерского и налогового учета МПП и совершенствованием его обеспечения.

Синтетические счета и субсчета у МПП, как правило, отражаются в сводных учетных регистрах отдельной строкой. Неограниченное увеличение их количества приводит к разрастанию регистров, усложнению их восприятия и пользования. Поэтому при разработке рабочего плана счетов синтетические субсчета имеет смысл выделять только для той информации, которая действительно обладает существенным значением для организации и получение которой важно в рамках производственной деятельности. При разработке рабочего плана счетов в аналитическом учете целесообразно закреплять те перечни, состав которых не претерпевает частых изменений. В отношении тех синтетических счетов, аналитические счета которых меняются часто, предпочтительнее указать в плане счетов только аналитические разрезы, которые должны поддерживаться. На основании того, что малые предприятия могут в своей деятельности объединять счета финансового учета, в диссертации разработан рабочий план счетов, отражающий специфику производственной деятельности с расширенным уровнем субсчетов и аналитических счетов. В предложенном рабочем плане счетов для МПП структура счета группируется по следующим признакам: субсчет - по виду затрат в производственном процессе, аналитические признаки первого уровня - по видам изделий, аналитические признаки второго уровня - по месту нахождения производства конкретного вида изделия, аналитические признаки третьего уровня - по лицам, ответственным за производственный процесс.

В исследовании установлено, что раздел учетной политики МПП, связанный с документооборотом, либо отсутствует, либо регламентирует только представление (сроки, наименование, движение) документов в бухгалтерию. Все остальные внут-

рипроизводственные информационные потоки не регулируются графиком документооборота. Из-за ухудшения надежности функции регулирования существенно снижается эффективность деятельности производственного предприятия. В диссертации представлен график документооборота по бизнес-единицам на малых производственных предприятиях (Табл.1).

Таблица 1. График документооборота по бизнес-единицам на малых производственных предприятиях (извлечение)

Создание документа			Проверка и обработка документа		Передача в архив	
Наименование документа	Кол-во экземпляров	Ответственный за оформление	Ответственный за проверку и исполнение	Срок исполнения (представления)	Ответственный за исполнение	Срок хранения
Приходный ордер (ф. №М-4)	1	Кладовщик цеха	Отдел бухгалтерии	С 1 по 31 текущего месяца	Отдел бухгалтерии	> 5 лет
Акт о приемке материалов (ф. №М-7)	2	Члены приемной комиссии	Отдел бухгалтерии, отдел снабжения	С 1 по 31 текущего месяца	Отдел бухгалтерии	> 5 лет
Лимитно-заборная карта (ф. №М-8)	2	Кладовщик	Зав. Складом, бухгалтер	С 1 по 31 текущего месяца	Отдел бухгалтерии	> 5 лет
Требование-накладная (ф. №М-11)	2	Кладовщик	Зав. Складом, бухгалтер	С 1 по 31 текущего месяца	Отдел бухгалтерии	> 5 лет
Карточка учета материалов (ф. №М-17)	2	Зав. Складом, кладовщик	Отдел бухгалтерии	До 1 числа	Отдел бухгалтерии	> 5 лет
Ведомость товарного выпуска готовой продукции	4	Отдел продаж	Отдел бухгалтерии	До 1 числа	Отдел бухгалтерии	> 5 лет

Документооборот МПП должен быть построен на рациональной схеме, охватывающей наименование и число бизнес-процессов, а также минимальное количество времени нахождения в них. Точное соблюдение графиков документооборота способствует своевременному и полному отражению в учетных регистрах малых производственных предприятий совершаемых хозяйственных операций. Учитывая специфику МПП, их документооборот необходимо дополнять составлением отдельных памяток для сотрудников (какие документы привести из командировки, потребовать у контрагента при закупке сырья).

Сложности, возникающие в бухгалтерском и налоговом учете при совмещении налоговых режимов, дают основание для разработки механизма по их сближению. Целесообразно определить составление налоговой отчетности на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства. Следовательно, чем больше методология налогового учета соответствует методологии бухгалтерского учета, тем проще подготовка налоговых деклараций, расчетов налоговых обязательств на МПП. Для таких предприятий сближение бухгалтерского и налогового учета возможно осуществить через разработку одинаковых элементов учетной политики, устраняющих противоречие между ними.

В диссертации разработана таблица, которая способствует МПП из возможных альтернативных вариантов, предлагаемых законодательством для целей бухгалтер-

ского и налогового учета, выбрать оптимальный и отразить его в приказе об учетной политике. Данная таблица, помимо элементов учетной политики, вариантов организации в целях бухгалтерского учета и налогообложения, включает рекомендации относительно возможности сближения данных элементов учетов. В работе сделан вывод о том, что целесообразно законодательно закрепить вменением хозяйствующим субъектам в обязанность использовать для целей налогообложения те же механизмы определения стоимости выпущенной продукции, методов признания доходов и расходов, оценки и амортизации основных средств, что и в бухгалтерском учете.

Разработанный механизм сближения бухгалтерского и налогового учета для МПП, совмещающих общий режим налогообложения и единый налог на вмененный доход (ЕНВД), а также для МПП, совмещающих специальные режимы налогообложения, а именно ЕНВД и единый налог по упрощенной системе (УСН), представлен на Рис.3. В ходе исследования было установлено, что данный механизм позволит упростить учет путем слияния бухгалтерского и налогового учетов в бухгалтерский. Для малого бизнеса совмещающего разные режимы применение такого механизма бухгалтерского учета позволит достоверно выявлять полноту и своевременность отражения фактов хозяйственных жизни, влияющих на размер налоговой базы.

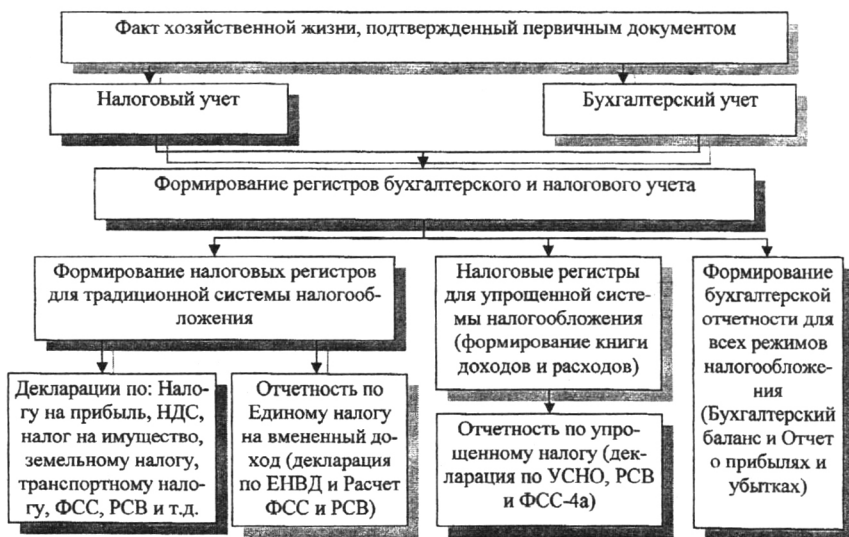


Рис. 3. Механизм сближения бухгалтерского и налогового учета для МПП

В соответствии в новой редакцией Федерального закона "О бухгалтерском учете" с 1 января 2013 года все организации, в том числе и малые, обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность. В связи с этим, необходима подготовительная работа по восстановлению бухгалтерского учета за предыдущие годы. Для решения данной проблемы, а также для оперативного перехода с

упрощенной системы налогообложения и ЕНВД на общую в диссертации разработан новый порядок формирования информации. Методика такого перехода возможна с помощью ведения МПП ведомости регистрации фактов хозяйственной жизни (далее - ВРФХЖ), основой которой является Книга учета доходов и расходов организаций, но она расширена с целью максимального упрощения ведения бухгалтерского учета для МПП, а также сближения бухгалтерского и налогового учета, включая проведение внутреннего аудита и анализа данных. Извлечение из данной ведомости можно представить в виде следующей таблицы (Табл.2).

Таблица 2. Ведомость регистрации фактов хозяйственной жизни малых производственных предприятий (извлечение)

№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание хозяйственной операции	Сумма		Дебет	Кредит	Шифр строки бухгалтерской отчетности	Шифр строки налоговой декларации	Примечание	
			Доходы	Расходы					внутренний аудит	анализ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	КО-1 №19 от 10.02.	Организацией получена выручка от продажи готовой продукции	Доход от продажи (ст. 249 НК РФ или ст. 346.15)	-	50	90/1	Строка 2110 Отчета о прибылях и убытках	Строка 011 Приложения 1 к листу 02 декларации по НПО, строка 030 Раздела 3 декларации по НДС, строка 210 Раздела 2 декларации по УСНО	Отражение в рабочем документе оборотных активов, оборачиваемость собственного и заемного капитала	Рентабельность продаж, фондоотдача, производительность труда, оборачиваемость оборотных активов, оборачиваемость собственного и заемного капитала
ИТОГО:										

Разработанная ведомость регистрации фактов хозяйственной жизни МПП не только регистрирует все хозяйственные операции экономического субъекта, но и отражает хозяйственные операции методом двойной записи. Поэтому в случае утраты права использования специальных режимов налогообложения МПП, используя данную ведомость, проще восстановить бухгалтерский учет. Кроме того, разработанная ВРФХЖ позволяет упростить процедуру заполнения отчетности организации малых производственных предприятий, поскольку в ней по каждой хозяйственной операции указывается шифр строки бухгалтерской отчетности и налоговой декларации.

Таким образом, данная ведомость является регистром налогового учета, внутренним документом по аудиту и объектом анализа, а также может заполняться всеми малыми предприятиями вне зависимости от режима налогообложения.

Следующим этапом проводимого исследования стала разработка предложений по совершенствованию национальных бухгалтерских стандартов в соответствии с переходом на МСФО, затрагивающих учет затрат на МПП. В частности, даны рекомендации по сближению концептуальных основ учета и отчетности с принципами МСФО, а также изменения в системе ПБУ с целью их приближения к междуна-

родным стандартам, которые касаются учета материальных затрат, учета затрат, связанных с амортизацией основных средств. Одним из наиболее существенных предложений по дальнейшему реформированию национальных бухгалтерских стандартов, затрагивающих учет затрат на МПП, является введение признанного МСФО метода оценки объектов учета, в том числе затрат.

Третья группа проблем связана с разработкой методического обеспечения аудита и анализа в деятельности малых производственных предприятий.

Анализ специальной литературы позволил сделать вывод, что особую роль для МПП имеет внутренний аудит. Это связано с тем, что малый бизнес редко попадает под обязательный аудит и редко прибегает к инициативному аудиту. Исходя из этого в диссертации разработаны рекомендации по организации внутреннего аудита в МПП. Решение данного вопроса предлагается осуществлять исходя из бюджета доходов организации, сложности осуществляемых финансово-хозяйственных операций и численности работающих.

Внутренний аудит в МПП должен охватывать финансовый, управленческий и налоговый учет, обеспечивать обнаружение отклонений на более ранних этапах совершения и отражения фактов предпринимательской жизни, определять корректировку мер по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем. В случае невозможности создания самостоятельной службы внутреннего аудита необходимо вменить его проведение в обязанности финансового директора или руководителя предприятия.

Разработанная методика внутреннего аудита бухгалтерской отчетности МПП представлена на Рис.4.



Рис.4. Методика внутренней аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности малого производственного предприятия

В диссертации сделан вывод о том, что система внутреннего аудита МПП состоит из шести элементов, таких как: субъект внутреннего аудита; объект внутреннего аудита; предмет внутреннего аудита; методология внутреннего аудита; поле внутреннего аудита; временные рамки.

Проведенный автором анализ проблем аудита деятельности МПП позволяет утверждать, что назрела необходимость развития методического инструментария внутренних стандартов аудита с позиции концепции качества аудита. Систему внутрифирменных стандартов аудита предложено дополнить положением "Аудит МПП", который формулирует единые базовые требования к порядку проведения аудита малых предприятий в сфере производства, к качеству и надежности аудита. Он в своей структуре имеет не только общие положения, но и определение основных принципов и методик аудита МПП, где описываются подходы аудиторской организации, принятые методики и технические приемы решения проблем, а также разработаны рабочие документы, которые внутренний аудитор должен составить согласно требованиям данного положения.

Применение внутренним аудитором МПП регламентов данного положения даст возможность: повысить требования к контролю с учетом отраслевых особенностей бизнеса; применять технологию аудита, обеспечивающую качество работы; способствовать снижению риска системы внутреннего контроля, повышению эффективности бухгалтерского учета и устойчивого финансового положения; детализировать профессиональное поведение внутренних аудиторов в соответствии с этическими нормами внутреннего аудита.

В диссертации раскрываются проблемы, связанные с разработкой системы показателей анализа работы МПП, в частности разработки оптимальной системы показателей финансовой устойчивости МПП в зависимости от применяемой системы налогообложения. Основной информационной базой анализа финансово-хозяйственной деятельности МПП, применяющих общий режим налогообложения и режим в виде ЕНВД, служит их бухгалтерская отчетность. Если организация, перешедшая на УСН, продолжает вести бухгалтерский учет, то в этом случае именно он будет служить информацией для анализа. Помимо показателей, содержащихся в формах бухгалтерской отчетности, в качестве информационной базы следует использовать дополнительные сведения, содержащиеся непосредственно в бухгалтерском учете организации, но заметим, что это доступно лишь внутренним пользователям информации.

Одним из важных показателей анализа финансового состояния МПП является финансовая устойчивость, поскольку, это характеристика уровня риска деятельности предприятия с точки зрения сбалансированности или превышения доходов над расходами. В рамках проводимых исследований установлено, что на ее анализ оказывает непосредственное влияние система налогообложения данного субъекта. Исследование показало, что МПП, применяющие общий режим налогообложения, а также предприятия, совмещающие общий режим и ЕНВД, при анализе финансовой устойчивости должны использовать общую методику ее анализа. Однако, для анализа финансовой устойчивости малых производственных предприятий, применяющих только ЕНВД или УСН, необходима система финансовых показателей, представленная на Рис.5.

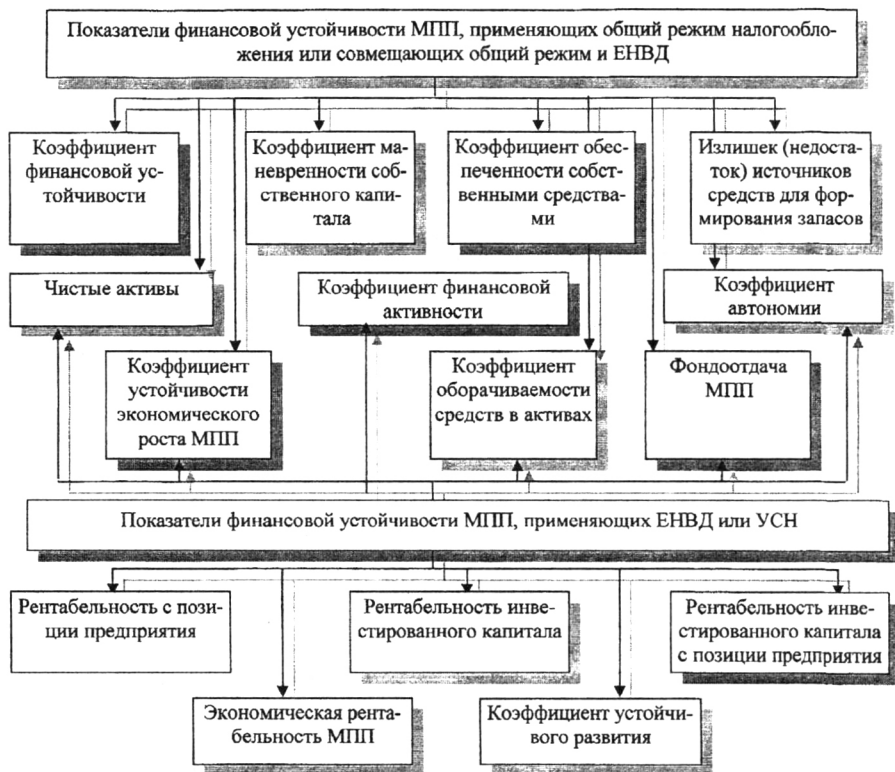


Рис.5. Показатели для анализа финансовой устойчивости МПП, применяющих общий режим налогообложения, или совмещающих общий режим и ЕНВД, а также применяющих ЕНВД или УСН

Предлагаемые показатели позволяют определить, какими в среднем темпами может развиваться предприятие в дальнейшем, не меняя уже сложившиеся соотношения между различными источниками финансирования, фондоотдачей, рентабельностью производства. Кроме того, их следует применять вне зависимости от применяемого режима налогообложения:

1. Коэффициент устойчивости экономического роста малого производственно-го предприятия:

$$\text{Козфф.устойч.эконом.роста} = \frac{(Д - Р) * (1 - 0,06 \text{ или } 0,15 \text{ или } 0,20)}{СК}$$

где: $Д$ и $Р$ - доходы и расходы предприятия; $СК$ - собственный капитал; 0,06 или 0,15 или 0,20 - ставка налога, в зависимости от применяемого режима налогообложения.

2. Коэффициент оборачиваемости средств в активах:

$$\text{Козфф.оборач.средств.в.актив.} = \frac{(Д - Р) * (1 - 0,06 \text{ или } 0,15 \text{ или } 0,20)}{\text{Средняя стоимость Активов}}$$

3. Коэффициент фондоотдачи малого производственного предприятия:

$$\text{Кэфф. фондоотдачи} = \frac{(Д - Р) * (1 - 0,06 \text{ или } 0,15 \text{ или } 0,20)}{\text{Средняя стоимость основных средств}}$$

Сумму доходов, активов, основных средств и расходов МПП определяет по итогам ведения ВРФХЖ, а сумму собственного капитала из правоустанавливающих документов. При этом разница между доходами и расходами в данных формулах показывает величину чистого (остаточного) дохода МПП.

Поскольку основным источником финансирования многих МПП являются заемные средства, необходимо в составе чистого дохода учитывать проценты к уплате за заемный капитал. При проведении анализа следует использовать специфические расчетные коэффициенты, показывающие соотношение между объемами активов и пассивов, собственными и заемными средствами, а также величиной чистого (остаточного) дохода, которые отражены на рисунке 5:

4. Финансовая рентабельность:

$$\text{Фин. рентаб.} = \frac{(Д - Р) * (1 - 0,06 \text{ или } 0,15)}{\sum Д} * 100\%$$

5. Коэффициент устойчивого развития (стабилизации):

$$\text{Кэфф. устойчив. развития} = \frac{\frac{ЧД}{ДС} * \frac{ДС}{КрО} * \frac{КрО}{ЗК} * \frac{ЗК}{Кап} = \frac{ЧД}{Кап} * 100\%$$

где: ЧД - чистый (остаточный) доход организации; ДС - денежные средства; КрО - краткосрочные обязательства; ЗК - заемный капитал; Кап - капитал (валюта баланса).

В формуле используются факторы влияния: первый фактор - рентабельность денежных средств по чистому доходу; второй фактор - коэффициент мгновенной ликвидности; третий фактор - коэффициент зависимости и соотношения краткосрочных обязательств и заемного капитала, четвертый фактор - удельный вес заемного капитала в валюте баланса, важен для кредиторов и инвесторов.

6. Рентабельность с позиции предприятия:

$$\text{Рент. с позиции предприятия} = \frac{(ЧД + \%к. уплате) * (1 - 0,06 \text{ или } 0,15)}{\text{Активы}} * 100\%$$

где: % к уплате - это сумма уплаченных предприятием процентов за заемный капитал.

7. Рентабельность инвестированного капитала:

$$\text{Рент. инвестир. кап.} = \frac{ЧД + \%к. уплате}{\text{Активы} - КрО} * 100\%$$

8. Рентабельность инвестированного капитала с позиции предприятия:

$$\text{Рент. инвестир. кап. с позиции предприятия} = \frac{(ЧД + \%к. уплате) * (1 - 0,06 \text{ или } 0,15)}{\text{Активы} - КрО} * 100\%$$

Завершающим этапом исследования системы показателей анализа финансовой устойчивости МПП стала разработка форм аналитических таблиц положительных (отрицательных в условиях финансового кризиса) сценариев предложенных коэффициентов при определенно заданных параметрах, которые служат главным источником при разработке рекомендаций улучшения финансовой устойчивости деятельности анализируемых предприятия.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Зверева Е.В. Некоторые аспекты проведения аудиторской проверки на предприятиях малого бизнеса. // Вестник Казанского технологического университета, №5, 2010. - 0,38 п.л.
2. Зверева Е.В. Основные направления совершенствования бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса. // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения, №1(11), 2011. - 0,38 п.л.
3. Зверева Е.В. Проблемы развития управленческого учета в инновационно-ориентированных структурах. // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения, №3(13), 2011. - 0,31 п.л.
4. Зверева Е.В. Формирование и раскрытие эффективной учетной политики деятельности субъектов малого предпринимательства. // Бизнес в законе, №3, 2011. - 0,7 п.л.
5. Зверева Е.В. Особенности ведения налогового учета, организациями, являющимися субъектами малого предпринимательства. // Вектор науки Тольяттинского государственного университета, №1(4), 2011. - 0,4 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

6. Зверева Е.В. Особенности аудита предприятий малого бизнеса. / Гражданское общество современной России: проблемы и перспективы: Сб. статей. - Самара: СаГА, 2007 - 196 с. (0,19 п.л.)
7. Зверева Е.В. Проблемы малого предпринимательства в РФ и пути их разрешения в виде государственной поддержки малого бизнеса в развитых странах. / Корпоративная культура управления: Сб. статей. - Самара: СаГА, 2010 - 0,38 п.л.
8. Зверева Е.В. Роль малых предприятий в экономике РФ. / Слагаемые качества обучения в гуманитарном вузе: Сб. статей - Самара: СаГА, 2010. - 0,38 п.л.
9. Зверева Е.В. Инновационный потенциал малого бизнеса. / Актуальные проблемы гуманитарных, юридических и экономических наук с современной России: Сборник статей - Кумертау: 2010. - 0,31 п.л.
10. Зверева Е.В. Формирование рациональной структуры учетной политики для малых предприятий. / Вестник №1 (5): Сб. - Самара: СаГА, 2010 - 0,25 п.л.
11. Зверева Е.В. Международная практика проведения аудиторской проверки на предприятиях малого бизнеса. Актуальные вопросы инновационного развития экономических отношений: Сб. статей - Самара: СаГА, 2010. - 0,19 п.л.
12. Зверева Е.В. Особенности ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса. Вестник №2 (6): Сб. статей - Самара: СаГА, 2010. - 0,31 п.л.
13. Зверева Е.В. Методика анализа финансового состояния деятельности субъектов малого предпринимательства собственниками организации. / Развитие методологии учета, анализа и контроля в условиях инновационной экономики: Сб. трудов по итогам Декабрьских чтений им. С.Б. Барнгольд (Москва, 14-15 декабря 2010 года) - Тольятти: ТГУ, 2010 - 0,56 п.л.

16 ~

14. Зверева Е.В. Актуальность постановки проблемы этического поведения малого бизнеса. / Корпоративная культура и управление: Сб. статей - Самара, СаГА, 2011. - 0,25 п.л.

15. Зверева Е.В. Экономический анализ в деятельности субъектов малого предпринимательства. / Вестник №1 (7): Сб. статей - Самара: СаГА, 2011. - 0,44 п.л.

16. Зверева Е.В. Основные концептуальные положения развития учета и аудита в области малого предпринимательства. / Вестник №1 (7): Сб. статей - Самара: СаГА, 2011 - 0,5 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 12.04. 2012 г.

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 120

Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.